Začlenění problematiky hospodářských a majetkových trestných činů v daňovém a účetním kontextu v kurikulu sekundárního vzdělávání[#]

Martin Polák – Kateřina Berková***

Úvod

Príspevek si klade za cíl poukázat na význam a pojetí právního vědomí v sekundárním vzdělávání z hlediska hospodářských trestných činů, které zahrnují např. daňové trestné činy, trestné činy proti měně a platebním prostředkům, trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou, trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu aj.

Předpokládáme, že výuka zkoumané problematiky v sekundárním vzdělávání je zařazena do kurikula v rovině informační. Dále předpokládáme, že zkoumané učivo není v odborných ekonomických předmětech integrováno s daňovou a účetní problematikou. Tento předpoklad bude ověřen pomocí obsahové analýzy kurikulárních dokumentů a dotazníkového šetření zacíleného na střední školy ekonomického i neekonomického zaměření.

Znalost práva v ekonomickém kontextu je v současné době vysoce důležitá a nabývá na významu. Je nezbytné, aby již u žáků středních škol byla vytvářena schopnost posuzovat hospodářské trestné činy, domýšlet a analyzovat jejich důsledky. Rozvoj těchto schopností v obecném kontextu (tedy rozvoj hlubšího ekonomického myšlení, analyzování ekonomických situací a vyvozování důsledků apod.) můžeme zaznamenat v požadavcích Rámcového vzdělávacího programu pro obchodní akademie (dále jen „RVP“), který nahradil jednotné učební osnovy. Požadavky na rozvoj ekonomického a účetního myšlení lze též reflektovat v novém obsahovém prvku, kterým je zařazení problematiky mezinárodních standardů IFRS do systému učiva účetnictví na obchodních akademiích. Učivo o IFRS klade větší nároky na rozvoj účetního a ekonomického myšlení žáků, které je důležité pro komplexní posuzování ekonomických situací z různého pohledu – účetního, právního, ekonomického aj.

Cílem RVP je diferencování škol stejného oboru vzdělání. Školy nejsou svázány striktními parametry, čímž je zaručena odlišnost školních vzdělávacích programů, které si dle RVP zpracovávají. Rovněž mohou tvorbu učiva přizpůsobovat cíli oboru vzdělávání. V rámci disponibilních hodin mohou vytvářet i nové volitelné předměty či zajišťovat jiné školní aktivity, které přispějí ke vzdělávacímu rozvoji žáků. Některé ekonomické předměty (jako jsou ekonomika, účetnictví, právo) je vhodné ve vyšších ročnících integrovat. Jak tyto výše uvedené možnosti školy využijí, je plně v jejich rozhodnutí.

V souvislosti s volností, kterou RVP středním školám poskytuje, bylo zrealizováno v průběhu března a dubna 2014 dotazníkové šetření, jehož výsledky a komentáře jsou uvedeny

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů projektu financovaného Interní grantovou agenturou VŠE v Praze, který nese název „Komparace vzdělávacích systémů v ČR a zahraničí v oblasti právního povědomí o hospodářských a majetkových trestných činech s ohledem na účetní a daňové aspekty“ pod registračním číslem F1/54/2014 a rovněž byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

^{*} Ing. Martin Polák – doktorand; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <xpolm56@vse.cz>.

^{**} Ing. Kateřina Berková, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra didaktiky ekonomických předmětů, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <katerina.berkova@vse.cz>.

v této studii. Výzkumné šetření bylo zaměřeno na zmonitorování hloubky a šířky učiva o hospodářských trestných činech v kurikulu středních škol ekonomického i neekonomického směru a na zjištění přístupů učitelů k implementaci dané problematiky do školního kurikula. Příspěvek nabízí vhled do právního vědomí v daňových a účetních aspektech a rovněž poukazuje na současný stav výuky a rozsah zařazení dané problematiky v sekundárním vzdělávání.

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 trestního zákoníku č. 40/2009 Sb. (dále uváděn zjednodušeně jen jako trestný čin zkrácení daně) je v podstatě zvláštním druhem podvodu. Je však situován do hospodářských trestných činů (hlava VI. trestního zákoníku č. 40/2009 Sb.) a nikoliv do majetkových trestných činů (hlava V. trestního zákoníku č. 40/2009 Sb.), jako je tomu v případě trestných činů podvodu, pojistného či úvěrového podvodu. Důvod je nutno hledat v objektu trestného činu zkrácení daně (tj. společenském zájmu chráněném trestním právem). Zatímco u trestného činu podvodu je objektem majetek obecně, u trestného činu zkrácení daně je objektem zájem státu či jiného oprávněného subjektu na správném vyměření, odvedení a zaplacení daně, poplatku a jiné povinné platby. Objekt trestného činu zkrácení daně je tak v porovnání s objektem trestného činu podvodu užší. Z tohoto důvodu se trestný čin zkrácení daně a trestný čin podvodu nacházejí ve vztahu speciality (trestný čin zkrácení daně je speciální vůči trestnému činu podvodu), a jejich souběh je proto vyloučen (tzn. určitý skutek nelze kvalifikovat jako trestný čin krácení daně a současně jako trestný čin podvodu).

Trestný čin zkrácení daně spáchá osoba, která ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb. Uvedený trestný čin má tedy dvojí podobu. Buď pachatel pouze podvodně snižuje svou platební povinnost vůči státu či jinému příjemci povinné platby (zkrácení daně či jiné povinné platby), anebo podvodem dosáhne toho, že stát či jiný příjemce povinné platby pachateli neprávem vyplatí určitou částku (vylákání výhody).

První z obou zmíněných forem trestného činu zkrácení daně, tj. zkrácení některé z povinných plateb uvedených v rámci § 240 odst. 1 trestního zákoníku č. 40/2009 Sb. lze dosáhnout jednáním aktivním (konáním), např. podáním úmyslně zkresleného daňového přiznání k dani z příjmů, v němž se na podkladě fiktivních faktur předstírají vyšší výdaje (náklady) vynaložené na dosažení příjmu a zatajuje se ve skutečnosti dosažený zisk, v důsledku čehož se snižuje základ daně, a dojde tak k vyměření a zaplacení daně v nižší částce, než jaká odpovídá zákonu. Daň však může být zkrácena i opomenutím takového konání, ke kterému byl daňový subjekt povinen (§ 112 trestního zákoníku č. 40/2009 Sb.), pokud např. poplatník daně z příjmů úmyslně nepodá daňové přiznání, ačkoli tak podle zákona byl povinen učinit, protože dosáhl určitého zdanitelného příjmu, který uvedenou povinnost odůvodnil.

Nepodání daňového přiznání, ač k tomu byl plátce nebo poplatník podle zákona povinen, není trestným činem, jen jestliže ve skutečnosti nevznikla daňová povinnost (resp. je zde daň ve výši nula nebo dokonce daňová ztráta), takže nebyl důvod vyměřit a zaplatit daň, přestože i tuto skutečnost je třeba uvést v daňovém přiznání (Púry, 2005, s. 17).

Zkrácením daně či jiné podobné povinné platby však není jejich pouhé neodvedení, resp. samo o sobě nezaplacení, byla-li daň či jiná podobná povinná platba správně přiznána a vyměřena, resp. nebyla-li zatajena skutečnost odůvodňující vznik a výši takové povinnosti. Může se ale jednat o trestný čin neodvedení daně a podobné povinné platby dle § 241 trestního zákoníku č. 40/2009 Sb. Takovým úmyslným jednáním může být, kdy plátce daně (např. zaměstnavatel) srazil poplatníkovi (např. zaměstnanci) daň a následně ji neodvedl. Jakkoliv je

některými autory formulována kritika tohoto ustanovení, zejména z důvodů ústavněprávních, je jeho opodstatnění zdůvodňováno tím, že se v tomto případě jedná o jistou formu zpronevěry (Molín, 2011, s. 72).

Druhý z obou uvedených způsobů spáchání trestného činu zkrácení daně spočívá ve vylákání výhody na některé z povinných plateb uvedených v rámci § 240 odst. 1 trestní zákoník č. 40/2009 Sb., tedy ve fingovaném předstírání skutečností, z nichž má vyplývat povinnost státu (resp. jiného příjemce povinné platby) poskytnout plnění tomu, kdo nemá nárok na takové plnění nebo kdo vůbec není plátcem či poplatníkem příslušné povinné platby, od které se odvíjí vylákaná výhoda. Výhoda je tudíž neoprávněná a může mít konkrétní podobu např. vrácení fingovaného přeplatku na dani (resp. nadměrného odpočtu), vrácení daně, která však ve skutečnosti zaplacená nebyla, apod. Pachatelé nejčastěji podvodně uplatňují vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku nadměrného odpočtu DPH podle § 4 odst. 1 písm. e) a § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zejména při fingovaném vývozu zboží do zahraničí, resp. mimo území Evropských společenství, plátcem této daně (srov. § 64 a násl. cit. zákona) nebo dále nárok na vrácení spotřební daně podle § 14 zákona č. 353/2003 Sb., zejména v případě fingovaného vývozu zdaněných vybraných výrobků do ciziny, resp. mimo území Evropských společenství, v rámci podnikatelské činnosti (Púry, 2005, s. 17).

Podmínkou trestnosti výše popsaného jednání je vždy okolnost, že následkem takového jednání je zkrácení daně či jiné podobné povinné platby ve větším rozsahu. Trestní zákoník přímo nestanovuje, co se rozumí větším rozsahem zkrácení daně či jiné podobné povinné platby, nicméně v souladu se soudní judikaturou je nutno větší rozsah dovodit tehdy, dosáhne-li částky odpovídající tzv. větší škodě, jež dle § 138 odst. 1 trestního zákoníku č. 40/2009 Sb. činí 50 000 Kč. Zkrácení daně lze totiž chápat jako peněžitou škodu na majetku příjemce daně. Pokud pachatel zkrátí více druhů daní nebo zkrátí stejný druh daně ve více zúčtovacích obdobích, jedná se o pokračování v trestné činnosti a celková škoda se sčítá (Púry, 2006, s. 2).

Z ust. § 240 odst. 1 trestní zákoník č. 40/2009 Sb. vyplývá, že trestný čin zkrácení daně může spáchat kdokoliv, tedy nejen např. subjekt daně, cla, poplatku či jiné povinné platby, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že povinná platba nebyla jemu anebo i jinému subjektu vyměřena v zákonné míře (rozhodnutí Nejvyššího soudu (2006) sp. zn. 7 Tdo 1270/2006). Proto tam, kde plátcem či poplatníkem daně je právnická osoba (např. obchodní společnost nebo družstvo), za niž je v daňovém řízení oprávněna a povinna jednat příslušná fyzická osoba (např. člen statutárního orgánu, zaměstnanec či na základě příslušné smlouvy daňový poradce), ponese trestní odpovědnost za zkrácení daně tato fyzická osoba, jestliže úmyslně zatajila nebo zkreslila daňovou povinnost takové právnické osoby.

Ke spáchání trestného činu zkrácení daně se vyžaduje úmyslné zavinění pachatele. Tedy zjednodušeně řečeno, pachatel musí vědět o rozhodných skutkových okolnostech zakládajících platební povinnost (např. že dosáhl zdanitelného příjmu z podnikání za určité období, že provedl zdanitelné plnění za cenu, do níž byla zahrnuta daň z přidané hodnoty, apod.) a zároveň musí mít vůli spáchat trestný čin alespoň v podobě srozumění se způsobením určitého následku (např. s negativním dopadem určitých úkonů na výši priznané a zaplacené daně). K trestní odpovědnosti zde tedy nestačí např. pouhá početní chyba při výpočtu výše daně ani jiné mylné jednání, které by bylo možno případně hodnotit jen jako nedbalost.

Pokud pachatel směřuje k dokonání trestného činu zkrácení daně, ale k vyměření nižší nebo žádné daňové povinnosti nedojde (typicky proto, že správce daně nesprávnost údajů předložených pachatelem včas odhalí), je jednání pachatele pouze ve stádiu pokusu. Pokus o dokonání trestného činu je však stejně trestný, a to podle trestní sazby stanovené na dokonaný trestný čin (vizte § 21 odst. 2 trestní zákoník č. 40/2009 Sb.).

Naopak, i když pachatel trestný čin zkrácení daně dokoná, může se trestní odpovědnosti zprostit dobrovolným napravením škodlivého následku (tj. zaplacením daně) v souladu s ust. § 33 trestní zákoník č. 40/2009 Sb. (tzv. účinná lítost). Pokud ovšem pachatel zaplatí dlužnou daň pod tlakem bezprostředně hrozícího trestního stíhání nebo dokonce po jeho zahájení, nejedná se již z důvodu absence dobrovolnosti o účinnou lítost. Pokud však trestní stíhání pachateli bezprostředně nehrozí, může se pachatel zaplacením daně své trestní odpovědnosti zprostit. Nejvyšší soud (2001) např. ve svém rozhodnutí sp. zn. 7 Tz 289/2000 přihlédl ve prospěch obviněného z trestného činu krácení daně při posuzování jeho účinné lítosti např. k tomu, že obviněný přikročil k jednání, jímž byl napraven škodlivý následek činu, bezprostředně poté, co finanční úřad u něho učinil první poznatek o podezřelé okolnosti, která sama o sobě zdaleka nestačila k závěru, že byl spáchán trestný čin, ale jen mohla být podnětem k dalším úkonům, zejména k provedení daňové kontroly. Teprve na podkladě výsledků daňové kontroly bylo reálné, že byl finančním úřadem zjištěn ucelený okruh skutečností, jež by opodstatňovaly důvodné podezření ze spáchání trestného činu.

Podezření na spáchání trestného činu daňového se zpravidla zjistí právě po skončení daňové kontroly prováděné místně příslušným správcem daně. Správce daně na základě svých zjištění sepiše zprávu o daňové kontrole, a poté vystavuje dodatečný platební výměr, kterým vyměřuje dodatečnou daňovou povinnost. Orgány činné v trestním řízení (policejní orgán, státní zástupce, soud) ovšem nejsou výsledky daňové kontroly vázány a musí samy zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti (vizte § 2 odst. 5 trestního řádu č. 141/1961 Sb. Hlavním důkazním prostředkem, ze kterého daňová kontrola vychází, je zpravidla účetnictví subjektu daňové kontroly. Existuje proto veřejný zájem na tom, aby zákonem stanovené subjekty vedly o svém hospodaření řádné účetnictví, kterýžto zájem je proto též chráněn trestním zákoníkem, konkrétně ustanovením § 254 odst. 1 trestní zákoník č. 40/2009 Sb. o trestném činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění.

Trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

Ustanovení § 254 trestní zákoník č. 40/2009 Sb. obsahuje celkem dvě základní skutkové podstaty trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (odst. 1 a odst. 2), přičemž ochrany zájmu na řádném vedení účetnictví se týká toliko základní skutková podstata dle odstavce prvního.

Znakem trestného činu zkrácení daně je následek v podobě ohrožení buď majetkových práv jiného, nebo právě ohrožení řádného a včasného vyměření daně. Pokud tedy jednáním pachatele není ohroženo včasné a řádné vyměření daně, ale jen např. plateb zdravotního pojištění či pojištění na sociální zabezpečení, jeho trestní odpovědnost by přicházela v úvahu pouze v případě alternativního následku v podobě ohrožení majetkových práv jiného, např. práv zdravotní pojišťovny na platby pojistného na zdravotní pojištění (Púry, 2009).

Znakem uvedeného trestného činu není způsobení škody. Trestní odpovědnost zde tedy není vyloučena ani tehdy, jestliže se finančnímu úřadu i přes jednání pachatele podařilo vyměřit příslušné účetní jednotce daň. Uvedený trestný čin postihuje v podstatě jednání přípravného charakteru, které může směřovat právě ke zkrácení daně ve smyslu § 240 trestní zákoník č. 40/2009 Sb., protože účetnictví je jedním ze základních podkladů pro řádné vyčíslení daňové povinnosti. Dojde-li pak skutečně ke zkrácení daně, skutek se posoudí jen jako trestný čin zkrácení daně podle § 240 odst. 1 trestní zákoník č. 40/2009 Sb., a nikoli též jako trestný čin podle § 254 odst. 1 trestní zákoník č. 40/2009.

Trestní zákon nadto vymezuje způsoby jednání, jakými se lze uvedeného trestného činu dopustit. Trestného činu dle § 254 odst. 1 trestní zákoník č. 40/2009 Sb. se dopustí ten,

- kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen,
- kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo
- kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají,

a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.

První alternativa spočívá v opomenutí zákonné povinnosti vést řádně stanovené účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku a k jejich kontrole. V souladu s rozhodnutím Nejvyššího soudu (2009) sp. zn. 5 Tdo 166/2009: „účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady nevede ten, kdo si takové knihy nebo doklady vůbec neopatří nebo si je nevyhotoví, anebo si je sice opatří či vyhotoví, ale buď je vůbec nevyplňuje, tedy zápisy neprovádí, anebo je vyplňuje nedostatečně, takže nemají příslušné náležitosti a nedávají přehled o stavu hospodaření a majetku či nemohou sloužit k jejich kontrole.“

Povinnost vést účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady musí vyplývat ze zákona. Tak je tomu zejména na podkladě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Proto z hlediska případné trestní odpovědnosti podle § 254 odst. 1 trestní zákoník č. 40/2009 Sb. nepostačuje např. povinnost vést zvláštní záznamy uložená rozhodnutím správce daně ve smyslu § 97 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, která nevyplývá přímo ze zákona (Púry, 2009).

Druhá alternativa spočívá v uvedení nepravdivých nebo hrubě zkreslených údajů ve výše uvedených účetních dokumentech. S nepravdivými nebo hrubě zkreslujícími údaji se orgány činné v trestním řízení setkávají zejména v podobě různých faktur či jiných dokladů, které mají odůvodnit fiktivní účetní případy a vyšší výdaje snižující daňový základ, anebo naopak se příslušné účetní doklady potvrzující nabytí určitého zdanitelného příjmu nezařadí do účetní evidence nebo se v nich sníží hodnota získaného zdanitelného plnění (Púry, 2009).

Třetí alternativou jednání charakterizujícího trestný čin dle § 254 odst. 1 trestní zákoník č. 40/2009 Sb. je změna, zničení, poškození, učinění neupotřebitelnými nebo zatajení výše uvedených účetních dokladů. Z praxe Nejvyššího soudu vyplývá, že orgány činné v trestním řízení se setkávají zejména s tím, že pachatelé se snaží skutečně zničit účetní doklady např. spálením písemností, zničením údajů v elektronicky vedené evidenci, fingováním krádeží účetnictví, tvrzením o požáru, jemuž měly podlehnout písemné účetní doklady atd. Mnohdy pachatelé odvezli celé účetnictví z místa jejich podnikání a ukryli je na neznámém místě, popřípadě účelově a nepravdivě tvrdili, že účetnictví je u účetního, u daňového poradce apod. (Púry, 2009).

Jednání pachatele tedy ve všech uvedených alternativách směřuje především proti těm dokladům, které tvoří součást účetnictví, jež jsou ze zákona povinni vést zejména podnikatelé a jiné účetní jednotky, a to především podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, popř. i podle zvláštních zákonů, např. podle § 39 a § 40 obchodního zákoníku č. 513/1991 Sb. (platného do konce roku 2013), podle § 21 a násl. zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, atd. Kromě účetních knih a účetních zápisů může jít o další účetní doklady, např. peněžní deník. Jinými než účetními doklady by mohly být např. evidence denních tržeb, evidence příjmů a evidence hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat (vedené podle daňových zákonů), dále deník obchodníka s cennými papíry, informace a podklady předávané komerčními bankami bankovnímu dohledu České národní banky apod. Může jít (ale nemusí) o doklady, které jsou zároveň daňovými doklady např. ve smyslu § 26 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Púry, 2009).

Předmětný trestný čin je trestným činem úmyslným, přičemž pachatel musí jednat alespoň v nepřímém úmyslu.

Pachatelem trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění může být kdokoli, čímž nemůže být vyloučeno, aby jím byl i jiný odpovědný zaměstnanec právnické osoby, který má přístup k účetním knihám, zápisům nebo jiným dokladům a který je v takové funkci nebo postavení, v němž je odpovědný za jejich správnost (může to být např. ředitel, účetní, popř. programátor nebo operátor počítače, pokud je účetnictví nebo jiná evidence vedena prostředky výpočetní a jiné techniky apod.). V jednotlivých případech je proto nutné zjišťovat rozsah konkrétní pravomoci daného pracovníka a její souvislost s posuzovanou trestnou činností.“ Z rozhodnutí Nejvyššího soudu (2009) sp. zn. 5 Tdo 166/2009 vyplývá, že osoba odpovědná za vedení účetnictví v právnické osobě se své odpovědnosti za řádné vedení účetnictví nesprostí, pokud sice účetnictví sama fyzicky nevede a pro tento účel si najala účetní, avšak této účetní neposkytovala pro řádné vedení účetní evidence potřebnou součinnost, tj. zejména nezbytné doklady.

Pro úplnost je nutno dodat, že od 1. ledna 2012 vstoupil v účinnost zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Uvedený zákon v ust. § 7 stanovuje okruh trestných činů, kde je možné užít trestní odpovědnost právnických osob. Jedná se mj. i o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 trestního zákoníku č. 40/2009 Sb.), a trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 trestního zákoníku č. 40/2009 Sb.). Trestní odpovědnost právnických osob lze aplikovat vedle trestní odpovědnosti osob fyzických.

Uvedený věcný přehled problematiky hospodářských a majetkových trestných činů poukazuje na to, že se jedná o velice široký záběr odborných souvislostí, které jsou do jisté míry obtížné. Takto komplexně lze problematiku uplatnit v terciárním vzdělávání na vysokých školách ekonomického zaměření ve vazbě na konkrétní studijní obor, což je zejména dáno charakterem profilu absolventa, u něhož jsou rozvíjeny tzv. tvrdé dovednosti, schopnost hlubší analýzy problémů a mezioborové propojování souvislostí. I na středních školách ekonomického zaměření je cílem učitelů rozvíjet u žáků logické, konvergentní, ekonomické či kritické myšlení. K tvorbě učiva v sekundárním stupni vzdělávání je však přistupováno odlišněji. Podle Asztalose (1996) při tvorbě učiva platí určité zásady, které je nutno dodržovat. Zejména je nutné brát v úvahu psychologickou vyspělost žáků, proporcionalitu v učivu, mezipředmětové a mezitematické vazby s ohledem na různou interpretaci vědních oborů, ale také systematizaci ekonomické vědy ve spojení se systémem učiva v ekonomických předmětech, což znamená, že poznatky z různých ekonomických předmětů musí vytvářet ucelený systém jako celek.

Jako další faktory, které do tvorby učiva vstupují, lze zmínit zaměření daného oboru vzdělání, profil absolventa, v němž jsou reflektovány kompetence, tedy schopnosti absolventa, s nimiž má po absolvování daného oboru disponovat. Ty jsou uvedeny v rámcových vzdělávacích programech a měly by se v určitém rozsahu s ohledem na zaměření školy objevit ve vzdělávacím programu vytvořeném danou střední školou. Při tvorbě učiva je nutno vzít také v úvahu didaktickou interpretaci, která dává učitelům možnost 30% volnosti při vytváření učiva a jeho předkládání žákům. Učitelé tedy mohou v tomto rozsahu učivo měnit či obsahově jej přepracovat. Na základě uvedeného postupu je proto žádoucí se dále zabývat analýzou rámcových vzdělávacích programů několika oborů vzdělání ekonomického směru v úzkém vztahu k problematice hospodářských a majetkových trestných činů. Tato analýza poskytuje výchozí vhled do struktury učiva ekonomických předmětů a dále tyto poznatky jsou vztaženy k výsledkům průzkumu, který byl uskutečněn mezi učiteli ekonomických předmětů středních škol v ČR se zaměřením mj. na formu a rozsah začlenění problematiky hospodářských a majetkových trestných činů do systému učiva.

Hospodářské trestné činy jako učivo v Rámcovém vzdělávacím programu oboru vzdělání 63-41-M/02 Obchodní akademie

Problematika hospodářských a majetkových trestných činů je velice specifická a není přímo vyjádřena v rámcovém vzdělávacím programu ve vzdělávací oblasti odborného vzdělávání a v jednotlivých obsahových okruzích, které vytvářejí učivo nadpředmětově. To znamená, že učivo je společné pro více předmětů. Je tedy nutné tuto oblast transformovat do uchopitelné podoby za pomoci rámcových vzdělávacích programů, vydaných MŠMT. Naše zkoumaná problematika se vztahuje k předmětům Právo, Podniková ekonomika a Účetnictví, proto vezmeme v úvahu pouze takové učivo z obsahových okruhů, které s těmito předměty úzce souvisí.

Nejprve je nutné vymezit podle RVP (MŠMT, 2007b) cíle vzdělávání, které jsou vyjádřeny ve třech úrovních:

1. obecné cíle středního vzdělávání (Delorsovy cíle),
2. kompetence absolventa,
3. výsledky vzdělávání (výukové cíle v jednotlivých vzdělávacích oblastech).

V RVP je uvedeno, že Delorsovy cíle vyjadřují právě to, „*k čemu má vzdělávání směřovat, o co mají vyučující svou výukou usilovat*“ (MŠMT, 2007b, s. 3). Smyslem Delorsových cílů je připravit žáka na smysluplný, odpovědný, občanský i pracovní život. Tyto cíle vycházejí z konceptu čtyř cílů vzdělávání pro 21. století (UNESCO, 1997). Rámcové vzdělávací programy podrobně rozvádí tyto **obecné cíle** do čtyř linií (MŠMT, 2007b, s. 5, 6):

- **učit se poznávat (to know)** – „osvojit si nástroje pochopení světa a rozvinout dovednosti potřebné k učení se, prohloubit si v návaznosti na základní vzdělání poznatky o světě a dále je rozšiřovat“,
- **učit se učit, jednat, pracovat (to do)** – „naučit se tvořivě zasahovat do prostředí, které žáky obklopuje, vyrovnávat se s různými situacemi a problémy, umět pracovat v týmech, být schopen vykonávat povolání a pracovní činnosti, pro které byl připravován“,
- **učit se být (to be)** – „rozumět vlastní osobnosti a jejímu utváření, jednat v souladu s obecně přijímanými morálními hodnotami, se samostatným úsudkem a osobní zodpovědností“,
- **učit se žít s ostatními (to live together)** – „umět spolupracovat s ostatními, být schopen podílet se na životě společnosti a nalézt v ní své místo“.

Z výše uvedeného vyplývá náročná výchova studentů k jejich dalšímu vzdělávání, k praxi a k životu vůbec z hlediska obecně uplatitelných kompetencí bez vazby na odbornou profilaci absolventa. Náročnost je zejména dána značnou neuchopitelností souboru těchto cílů, které vyúsťují do podoby souboru kompetencí, který je ilustrován modelem dosahování kompetencí podle taxonomie Blooma (Bloom, 1956, příp. Králová – Urbanová, 2011). Podle RVP (MŠMT, 2007b, s. 4) představují kompetence absolventa „*ohraničené struktury schopností a znalostí a s nimi související dovednosti, postoje a hodnotové orientace, které jsou předpokladem pro výkon žáka – absolventa ve vymezené činnosti (vyjadřují jeho způsobilost nebo schopnost něco dělat, jednat určitým způsobem)*“. Jedná se o velmi abstraktní definici, která přináší různorodé pochopení tvůrců školních vzdělávacích programů. To je značný problém vedoucí k různorodosti profilu absolventa konkrétní školy, tedy vybavenosti absolventů osobnostními předpoklady pro seberealizaci, což ale na druhou stranu splňuje základní cíl rámcových vzdělávacích programů – odlišit školy na základě jejich materiálního, personálního či jiného vybavení. Vzniká zde určitý rozpor mezi požadavky RVP a jasnou vizí odborníků z pedagogické praxe o faktické nereálnosti naplnění všech prvků rámcových vzdělávacích programů, zejména rozvoje klíčových kompetencí studentů středních škol v přímé výuce každého předmětu.

Ve vazbě na komplexní vymezení jednotlivých úrovní cílů vzdělávání je nutné blíže definovat **kompetence absolventa** v členění na klíčové a odborné.

Klíčové kompetence jsou definovány v RVP jako „*soubor požadavků na vzdělání, zahrnující vědomosti, dovednosti, postoje a hodnoty, které jsou důležité pro osobní rozvoj jedince, jeho aktivní zapojení do společnosti a pracovní uplatnění*“ (MŠMT, 2007b, s. 4). Mezi klíčové kompetence se řadí:

- kompetence k učení,
- kompetence k řešení problému,
- komunikativní kompetence,
- personální a sociální kompetence,
- občanské kompetence a kulturní povědomí,
- kompetence k pracovnímu uplatnění a podnikatelským aktivitám,
- matematické kompetence,
- kompetence využívat prostředky informačních a komunikačních technologií a pracovat s nimi.

U studentů jsou některé z těchto struktur schopností rozvíjeny především vlivem sociálního působení učitele a dalších faktorů stojících uvnitř či vně školního prostředí. Jiné klíčové kompetence mají vazbu na odbornou profilaci.

Odborné kompetence mají velmi těsný vztah k odborné profilaci absolventů a vztahují se k výkonu pracovních činností. Jejich struktura vyplývá z kvalifikačních požadavků na výkon konkrétního povolání. Absolvent, u něhož budou rozvíjeny konkrétní odborné kompetence, bude způsobilý k výkonu pracovní činnosti (MŠMT, 2007b, s. 4).

Odborné kompetence lze rozdělit podle Rámcového vzdělávacího programu 63-41-M/02 oboru vzdělání Obchodní akademie do šesti skupin, které žákům umožní:

- **Aplikovat poznatky z oblasti práva v podnikatelské činnosti** – absolvent bude schopen se orientovat v právní úpravě pracovně právních vztahů a závazkových vztahů, vyhledávat příslušné právní předpisy a pracovat s nimi. Rozvoj této odborné kompetence u žáků obchodních akademií by mohl značně přispět k efektivnímu zvýšení povědomí o hospodářských trestných činech v daňovém a účetním kontextu.
- **Provádět typické podnikové činnosti** – absolvent bude schopen zabezpečovat hlavní činnost organizace oběžným či dlouhodobým majetkem, provádět odepisování majetku, výpočty spojené s nákupem a skladováním zásob a mzdové výpočty, provádět průzkum trhu a prezentovat podnik vhodnými marketingovými nástroji aj.
- **Efektivně hospodařit s finančními prostředky** – absolvent bude schopen se orientovat v činnostech bank, pojišťoven a dalších institucích, zpracovávat doklady související s platebním stykem, sestavovat kalkulaci, zhodnotit efektivnost činnosti podniku, zjišťovat daňovou povinnost k DPH a dani z příjmů, účtovat pohledávky, závazky, náklady a výnosy aj. Z hlediska zkoumané problematiky hospodářských trestných činů je tato kompetence také značně důležitá a měla by být v sekundárním vzdělávání podporována.
- **Dbát na bezpečnost práce a ochranu zdraví při práci** – absolvent bude znát a bude schopen dodržovat právní předpisy, které se týkají bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a požární prevence, dále by se měli seznámit se systémem péče o zdraví pracujících aj.
- **Usilovat o nejvyšší kvalitu své práce, výrobků nebo služeb** – absolvent bude schopen chápat kvalitu jako významný aspekt konkurenceschopnosti podniku, dodržovat stanovené normy a předpisy pro řízení jakosti aj.

- **Jednat ekonomicky a v souladu se strategií udržitelného rozvoje** – absolvent bude schopen plánovat a posuzovat činnosti podniku z hlediska výše nákladů, výnosů a zisku, efektivně hospodařit s finančními prostředky a také posuzovat vliv činnosti podniku na životní prostředí aj.

Učivo o hospodářských trestných činech v daňovém a účetním kontextu je navázáno primárně na kompetenci aplikovat poznatky z oblasti práva v podnikatelské činnosti, sekundárně je možné tímto učivem rozvíjet u žáků další odborné kompetence – efektivně hospodařit s finančními prostředky či provádět typické podnikové činnosti. Tyto dvě odborné kompetence jsou směrodatné pro předmět účetnictví, přičemž oblast hospodářských trestných činů s účetní problematikou velmi těsně souvisí. Ostatní odborné kompetence samozřejmě také formují absolventa po linii přípravy na výkon profese a vytvoření způsobilosti k výkonu podnikových činností, ač méně výrazně.

Po vymezení obecných cílů a definování kompetencí absolventa je nezbytné začlenit oblast hospodářských trestných činů v daňovém a účetním kontextu do kurikulárních rámců v členění na vzdělávací oblasti a obsahové okruhy se zaměřením na obor vzdělání Obchodní akademie. Zkoumanou problematiku zahrnují podle RVP tyto vzdělávací oblasti a obsahové okruhy:

- společenskovední vzdělávání,
- podnik, podnikové činnosti, řízení podniku,
- finance, daně, finanční trh.

Společenskovední vzdělávání připravuje žáky na aktivní život, za který nesou plnou zodpovědnost. Žáci získávají hodnotovou orientaci a jsou také formováni k tomu, aby byli odpovědnými občany v demokratickém státu a dokázali jednat uvážlivě pro svůj vlastní prospěch, ale také ve veřejném zájmu (MŠMT, 2007b, s. 20). Tato vzdělávací oblast připravuje žáky pro praktický život a celoživotní vzdělávání.

Cílem tohoto vzdělávání ve vztahu k problematice hospodářských trestných činů je u žáků rozvinout tyto kompetence:

- adekvátně jednat při řešení problémů politického či sociálního charakteru,
- získávat a kriticky hodnotit informace z různých zdrojů,
- formulovat své názory na politické, ekonomické a sociální otázky, podložit je argumenty a diskutovat o nich,
- vystupovat zejména proti korupci a kriminalitě.

Prostřednictvím vybraného učiva je možné žáky kultivovat v oblasti ekonomického a právního vědomí, a to zejména učivem **Člověk a právo**. Toto učivo je zaměřené na komplexní právní problematiku (tj. právní stát, právní řád, právní ochrana občanů, právní vztahy, soustava soudů v ČR, smlouvy, odpovědnost za škodu, správní řízení, trestní právo, kriminalita, notáři, advokáti a soudci).

Problematika hospodářských trestných činů má své místo zejména ve společenskovední vzdělávací oblasti. Učivo o hospodářských trestných činech pro lepší pochopení a praktickou aplikaci je nutné integrovat s dalšími předměty, které přispějí k lepší orientaci v celé problematice. Jedná se zejména o ekonomiku a účetnictví. K tomu lze využít učivo ze dvou obsahových okruhů v rámci vzdělávací oblasti **Odborné vzdělávání**. Obsahový okruh **Podnik, podnikové činnosti, řízení podniku** je zaměřen na oblast založení podniku a jeho fungování, práci s právními předpisy, účetními doklady a účtování na syntetických a analytických účtech. Žáci se učí hodnotit ekonomické jevy. Obsahový okruh **Finance, daně, finanční trh** u žáků rozvíjí kompetenci k efektivnímu hospodaření s finančními prostředky, která v sobě nepřímo reflektuje také oblast hospodářských trestných činů. Žáci získávají znalosti z oblasti daňové soustavy včetně jejich účetního zachycení. Dále se seznamují s účetními výkazy a principy sestavování

daňového priznání a s dalšími souvisejícími aspekty. Blíže rozvádí RVP (MŠMT, 2007b, s. 47-51).

Učivo zahrnuté ve vzdělávacích oblastech je společné pro více příbuzných ekonomických předmětů. Učivo vymezené Rámcovým vzdělávacím programem pro obchodní akademie je strukturováno do podoby tematických celků a témat. RVP blíže nespecifikuje časovou dotaci k jednotlivým tematickým celkům. Proto je nutné tyto informace získat přímo od zástupců sekundárního vzdělávání.

Problematiku hospodářských trestných činů lze zařadit také do **oboru vzdělání Ekonomika a podnikání**, která je z hlediska obsahu vzdělávání v ekonomicko-právním a účetním kontextu příbuzná oboru Obchodní akademie. Ekonomickému vzdělávání v daňovém a účetním kontextu jsou primárně věnovány tyto vzdělávací oblasti (MŠMT, 2007a, s. 45-54):

- ekonomika,
- účetnictví a daně,
- obchodní činnost.

Tyto vzdělávací oblasti odpovídají svým zaměřením obsahovým okruhům Podnik, podnikové činnosti, řízení podniku a Finance, daně, finanční trh v RVP pro obchodní akademie.

Problematika práva je začleněna do společenskovední vzdělávací oblasti, v rámci níž lze pro vytvoření soustavy učiva o hospodářských trestných činech využít část Člověk a právo. Pojetí tohoto učiva je shodné s učivem v rámci společenskovedního vzdělávání v RVP pro obchodní akademie.

Monitoring současného stavu začlenění a výuky hospodářských a majetkových trestných činů v sekundárním vzdělávání

Problematika hospodářských trestných činů je z pohledu sekundárního vzdělávání velmi specifická. Přístupy k uspořádání dané oblasti včetně didaktické transformace mohou být různé. Učivo je možné zařadit pouze do předmětu právo či se nabízí efektivnější způsob začlenění do kurikula v podobě rozptýlení učiva do více předmětů jako je např. ekonomika, účetnictví a právo. V tomto případě se jedná o využití mezipředmětových vazeb. Nejprve je nutno učivo vysvětlit jako základní v předmětu právo a nastínit hlavní myšlenky problému. Poté je nutno na učivo navázat v dalších předmětech, které jsou oborově příbuzné a mohou tak látku předkládat z různých pohledů, obsahově ji propojovat a zejména prohlubovat. Tím dochází k většímu efektu z výuky a lepší připravenosti žáků, kdy budou schopni zejména získané znalosti aplikovat na konkrétní situace a správně analyzovat problém ve vztahu k různým oborům. Na významu také nabývají integrační tendence, kdy mohou školy vytvořit předmět propojující více odborných oblastí s primárním zaměřením na trestné činy s daňovými a účetními aspekty apod. Velmi okrajově je uplatňována modulární konstrukce předmětů, která by mohla být také jedním z možných způsobů implementace.

V období březen až duben 2014 bylo zrealizováno dotazníkové šetření s cílem zjistit rozsah zařazení hospodářských a majetkových trestných činů ve školním kurikulu různých oborů středních škol s ohledem na učebnice, které učitelé k výuce využívají. Dotazník je zaměřen na tyto čtyři části:

- forma výuky problematiky práva a personální zajištění výuky,
- rozsah zařazení oblastí hospodářských a majetkových trestných činů,
- zařazení dalších oblastí trestných činů v účetním kontextu,
- využití učebních pomůcek a učebnic.

Webový dotazník byl elektronicky rozeslán do 247 středních škol ekonomického i neekonomického zaměření v ČR. Z tohoto počtu adres jich bylo 30 neaktivních, tedy konečný předpokládaný vzorek činil 217 středních škol. S ohledem na specifickou oblast hospodářských a majetkových trestných činů s právními, účetními a daňovými souvislostmi, které není v sekundárním vzdělávání příliš věnována pozornost, byla návratnost nízká (14,6%). Celkem odpovědělo 36 středních škol ekonomického i neekonomického zaměření. Tab. 1 ilustruje strukturu vzorku, celkovou návratnost v absolutním a relativním vyjádření a návratnost podle oborů vzdělání.

Tab. 1: Struktura výzkumného vzorku

Obor vzdělání	Počet oslovených oborů	Návratnost v absolutním vyjádření	Návratnost v relativním vyjádření
Obchodní akademie	106	16	15,1 %
Ekonomika a podnikání	34	14	41,2 %
Právo, právní a veřejnosprávní činnost	8	2	25,0 %
Ostatní střední školy ekonomického zaměření	87	3	3,5 %
Gymnázium	6	1	16,7 %
Ostatní střední školy neekonomického zaměření	6	0	0,0 %
Celkem	247	36	14,6 %

Zdroj: Vlastní šetření

Mezi ostatní střední školy ekonomického zaměření se řadí zejména obory zaměřené na hotelnictví, gastronomii a finanční služby.

Do dotazníkového šetření se zapojily pouze střední školy ekonomického zaměření a Gymnázium jako jediný zástupce neekonomických oborů vzdělání. Z ekonomických středních škol má největší zastoupení obor vzdělání Obchodní akademie a Ekonomika a podnikání. Složení oborů není překvapující, lze předpokládat, že zkoumaná oblast hospodářských trestných činů bude nejvíce zařazována v rámci oborů Obchodní akademie a Ekonomika a podnikání s ohledem na jejich zaměření a profil absolventa. Proto bude další část příspěvku věnována především těmto oborům.

Výsledky výzkumného šetření a komentář

Na základě dotazníkového šetření a obsahové analýzy kurikulárních dokumentů nezamítáme výchozí předpoklad o rozsahu výuky zkoumaného učiva v rovině informační a o nevyužití integrace zkoumaného učiva s daňovou a účetní problematikou v sekundárním vzdělávání.

Problematika práva je na většině středních škol ekonomického zaměření, které se účastnily dotazníkového šetření, vyučována v rámci samostatného předmětu Právo. Konkrétní podobu **začlenění právní oblasti do školního kurikula zkoumaných oborů** vzdělání ilustruje Tab. 2.

Z průzkumu vyplývá, že nejčastějším způsobem začlenění právní oblasti do školního kurikula je podoba samostatného předmětu Právo. Tato forma je značně zastoupena na oborech vzdělání Obchodní akademie a Ekonomika a podnikání v kombinaci s výukou právní problematiky v předmětu Ekonomika či Základech společenských věd. Nutno však také upozornit i s ohledem na velmi nízké zastoupení oboru Právo, právní a veřejnosprávní činnost, že na tomto oboru se jednoznačně právní problematika vyučuje v předmětu Právo. Zejména na oboru Ekonomika a podnikání se vyskytují dva předměty s postupnou náročností a návazností. Jedná se o předmět Základy práva nebo Právo v podnikání. Tvorba těchto předmětů je čistě

v rozhodnutí školy, to znamená, že zavedení těchto předmětů se ale nevztahuje obecně na celý obor vzdělání Ekonomika a podnikání. Lze se jím pouze inspirovat při tvorbě návrhu pro výuku problematiky hospodářských trestných činů v sekundárním vzdělávání. Pokud se jedná o obor Gymnázium, tak zde se právní problematika vyučuje v předmětu Základy společenských věd. Nutno podotknout, že tuto formu využívá značná většina gymnázií, ač poznatek nevyplyvá přímo z výzkumného šetření. Ostatní střední školy ekonomického zaměření se zaměřením na hotelnictví, gastronomii či finanční služby kombinují všechny možnosti zařazení právní oblasti do kurikula. Převažuje rozptýlení problematiky do předmětů Ekonomika a Základy společenských věd.

Tab. 2: Forma začlenění právní oblasti do školního kurikula dle oborů vzdělání

Obor vzdělání	Počet výskytů podle jednotlivých forem		
	Samostatný předmět Právo	Téma v předmětu Ekonomika	Téma v předmětu ZSV
Obchodní akademie	16	3	1
Ekonomika a podnikání	12	4	5
Právo, právní a veřejnosprávní činnost	2	0	0
Gymnázium	0	0	1
Ostatní ekonomické SŠ	1	2	1

Zdroj: Vlastní šetření

Z hlediska **personálního zajištění** vyučují samostatný předmět s právním kontextem 1 – 2 učitelé na všech zkoumaných oborech. Tab. 3 dále ilustruje dosažené vzdělání učitelů. Někteří učitelé dosáhli odborného vzdělání v kombinaci s doplňujícím pedagogickým studiem.

Tab. 3: Dosažené vzdělání učitelů vyučujících právní problematiku

Vzdělání učitelů	Počet výskytů
Ekonomické vzdělání VŠ	7
Doktor práv JUDr.	4
Učitelství ekonomických předmětů	11
Právní, ekonomické, společenskovední vzdělání	13
Učitelství pro předměty ZSV a český jazyk	14

Zdroj: Vlastní šetření

Z výše uvedené skladby odborného profilu učitelů vyučujících právní problematiku vyplývá, že personální zajištění výuky je odpovídající obsahu učiva. V rámci samostatného předmětu Právo či zařazení právní oblasti do předmětu Ekonomika je výuka zabezpečena vyučujícími s čistě ekonomickým vzděláním v kombinaci s doplňujícím pedagogickým studiem. U oborů, které jsou hlouběji zaměřeny na ekonomiku a účetnictví, tj. Obchodní akademie a Ekonomika a podnikání, s ohledem na odborný profil učitelů by bylo možné vytvořit integrovaný předmět zaměřený na hospodářské trestné činy v daňovém a účetním kontextu. K tomu je nutné dále analyzovat **zařazení oblasti hospodářských a majetkových trestných činů** do výuky (výsledky ilustruje Tab. 4).

Tab. 4: Zařazení oblasti hospodářských a majetkových trestných činů do kurikula

Odpověď z dotazníku	Obchodní akademie	Ekonomika a podnikání	Právo, právní a veřejnoprávní činnost	Ostatní střední školy	Celkem
Zařazují do kurikula	10	11	2	0	23
Nezařazují do kurikula	6	3	0	4	13
Celkem	16	14	2	4	36

Zdroj: Vlastní šetření

Z průzkumu vyplývá, že 23 respondentů (tj. 64%) zařazuje do výuky hospodářské trestné činy. Jedná se o obory – Obchodní akademie, Ekonomika a podnikání a Právo, právní a veřejnosprávní činnost. 36% oslovených středních škol nezařazuje tuto problematiku. K těmto respondentům se řadí Gymnázium, ostatní střední školy ekonomického zaměření na hotelnictví, gastronomii a finanční služby. Ve velmi nízké míře není tato problematika zařazena v obsahu učiva v rámci oboru Obchodní akademie (odpovědělo 6 respondentů) a Ekonomika a podnikání (odpověděli zástupci 3 středních škol). Výsledky ukazují, že naši zkoumané problematice není v sekundárním vzdělávání dostatečně věnována pozornost. Jedním z ovlivňujících faktorů může být i velmi izolovaná výuka ekonomických předmětů a jejich nedostatečné propojování, tedy uplatňování mezipředmětových vztahů, což je dnes velice častý negativní jev vyskytující se v pedagogické praxi.

Průzkum dále zjišťoval, **kolik vyučovacích hodin věnují učitelé daňovým trestným činům za předpokladu, že vyučují problematiku hospodářských trestných činů.** Bylo zjištěno, že skutečně 23 středních škol, které realizují výuku učiva o hospodářských trestných činech v podobě samostatného předmětu Právo či ve formě tématu v předmětu Ekonomika a Základy společenských věd, též vyučují problematiku daňových trestných činů. Této oblasti ale věnují velmi nízký počet hodin. Nejvíce byla zastoupena odpověď 1 – 2 vyučovací hodiny. V Tab. 5 jsou znázorněny všechny odpovědi učitelů zastupujících tyto obory.

Tab. 5: Celkový počet vyučovacích hodin věnovaných daňovým trestným činům v rámci problematiky hospodářských trestných činů

Hodinová dotace	Procentuální vyjádření
1 – 2 hodiny	79 %
2 – 4 hodiny	13 %
více než 5 hodin	8 %
Celkem	100 %

Zdroj: Vlastní šetření

Překvapilo nás, že učitelé vyučující daňové trestné činy v samostatném předmětu Právo i v podobě rozptýlení právní problematiky do předmětu Ekonomika a Základy společenských věd, přiřazují daňovým trestným činům 1 – 2 vyučovací hodiny. Očekávali jsme, že učitelé, kteří vyučují problematiku v předmětu Právo, budou mít mnohem vyšší časovou dotaci. Tento nesoulad vysvětlujeme tím, že samostatný předmět Právo není přizpůsoben výuce této specifické oblasti se zaměřením na daňový a účetní kontext. Začlenění do předmětu v podobě tématu neumožňuje vysokou časovou dotaci vzhledem k nutnosti dodržení zásady proporcionality při tvorbě učiva. Hloubku učiva také ovlivňuje odborný profil učitele. Z průzkumu plyne, že samostatný předmět Právo je též zajištěn učiteli s aprobací – základy

společenských věd a český jazyk, což ovlivňuje i počet vyučovacích hodin věnovaných dané problematice, který je nízký.

Z průzkumu bylo dále zjištěno, že **střední školy se více zaměřují na výuku majetkových trestných činů**. Takto odpovědělo 78 % respondentů (tj. o 5 respondentů více než tomu bylo u hospodářských trestných činů), přičemž se opět jedná o obory Obchodní akademie, Ekonomika a podnikání a Právo, právní a veřejnosprávní činnost. 28 % respondentů se této problematice vůbec nevěnuje. Počet vyučovacích hodin přiřazených učivu o majetkových trestných činech se výrazně neodlišuje od rozsahu zařazení hospodářských trestných činů. Blíže je uvedeno v Tab. 6.

Tab. 6: Celkový počet vyučovacích hodin věnovaných majetkovým trestným činům v rámci problematiky hospodářských trestných činů

Hodinová dotace	Procentuální vyjádření
1 – 2 hodiny	79 %
2 – 4 hodiny	17 %
více než 5 hodin	4 %
Celkem	100 %

Zdroj: Vlastní šetření

Učitelé také měli uvést, **jakým dalším typům trestných činů se věnují při výuce hospodářských a majetkových trestných činů**. Mohli vybírat z několika možností. Jejich odpovědi jsou níže sestupně uvedeny.

- trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu (34 %),
- trestné činy proti měně a platebním prostředkům (27 %),
- trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou (20 %),
- ostatní (20 %) – učitelé nejčastěji uvedli, že se věnují trestným činům obecně, žákům vytváří základní obecný přehled pro lepší orientaci v dané problematice, v předmětu právo se věnují komplexně problematice trestního práva, z těch respondentů, kteří zařazují hospodářské a majetkové trestné činy, pouze jeden uvedl, že se jiným typům trestných činů již nevěnuje.

Z výše uvedeného lze konstatovat, že zejména obory vzdělání Obchodní akademie a Ekonomika a podnikání vytváří základ pro hlubší přípravu žáků na profesní činnost v oblasti hospodářských, majetkových a dalších trestných činů v daňovém a účetním kontextu. Efektivním způsobem, jak žáky připravovat na praktický život a budoucí povolání, je vytvoření integrovaného předmětu ve spojení ekonomiky, účetnictví a práva. Z průzkumu však vyplývá, že takováto podoba integrovaného předmětu prozatím není ve školních vzdělávacích programech implementována a problematika hospodářských a majetkových trestných činů je velmi okrajově vyučována. Je nutné na tyto zjištěné poznatky reagovat stanovením základních východisek pro vytvoření systému učiva v integrované formě i s ohledem na uplatnění absolventů na trhu práce.

Pro zajištění výuky právní oblasti v různých formách implementace bylo nutné zjistit, jakou literaturu a další výukové materiály žáci a učitelé využívají. Učitelé mohli vybírat z více možností. Učební pomůcky jsou seřazeny sestupně podle využití:

- zákony, právní normy (29 %);
- vlastní výukové materiály (28 %);

- učebnice (21 %) – nejčastěji je výuka zajišťována učebnicemi Právo pro střední školy (Ryska, Puškinová, 2014) či Právo pro gymnázia, obchodní akademie a střední odborné školy (Hradil, 2013);
- interaktivní výukové materiály (13 %);
- ostatní (5 %) – nejčastěji se jedná o příklady z praxe, využití internetových portálů např. veřejné správy (MV, 2014), či soukromých společností (HAVIT, 2014);
- elektronické učebnice (4 %).

Uvedené učebnice, které učitelé nejčastěji využívají při výuce práva, neposkytují hlubší povědomí o hospodářských a majetkových trestných činech v daňovém a účetním kontextu. Učitelé se pak více zaměřují na právní oblast bez vazby na další ekonomické jevy. Pozitivní je, že učitelé usilují, aby žákům danou problematiku demonstrovali na konkrétních příkladech, přičemž k tomu také využívají dostupné internetové zdroje. Tím se u žáků rozvíjí informační gramotnost a schopnost pracovat s informacemi. Komplexně současný stav signalizuje, že prozatím není učivo o hospodářských a majetkových trestných činech z hlediska právních aspektů integrováno s daňovou a účetní problematikou. Právní, daňová i účetní oblast je vyučována izolovaně, což nevede k rozvoji hlubšího ekonomického myšlení žáků.

Lze konstatovat, že u žáků není prozatím dostatečně podporován rozvoj ekonomického myšlení, což také potvrzují výzkumy projektu IGA reg. č. F1/5/2013 „*Zkvalitňování přístupnosti sekundárního vzdělávání s terciárním vzděláváním v kontextu mezinárodních účetních standardů IFRS*“. V rámci tohoto projektu bylo uskutečněno v roce 2013 anketní šetření zacílené na studenty bakalářského studijního programu FFÚ VŠE, kteří absolvovali obor vzdělání Obchodní akademie. Tito studenti hodnotili význam svých dosažených znalostí a dovedností na obchodní akademii ve vztahu k dalšímu studiu na VŠE se zaměřením na účetnictví. Bylo zjištěno, že na obchodních akademiích se v předmětu účetnictví nevěnuje příliš velká pozornost rozvoji ekonomického myšlení žáků např. v podobě domýšlení dopadů transakcí na účetní výkazy, analyzování hospodářských operací ve vztahu k finančnímu řízení podniku aj. Oslovení respondenti tento aspekt vnímají jako značný nedostatek ve vztahu k přípravě na další studium na vysoké škole ekonomického zaměření (Fišerová, 2013).

Rozvojem ekonomického myšlení se také zabývá Králová (2013). Zdůrazňuje potřebu rozvoje ekonomického myšlení na vyšší odborné škole cestovního ruchu a mezinárodního obchodního styku se zaměřením na koncepční rámec účetnictví a možnost vyučovat problematiku bez vazby na českou účetní legislativu či na pravidla IFRS a US GAAP. „*Tímto přístupem můžeme zvládnout náročné cíle předmětu při omezeném počtu vyučovacích hodin*“ (Králová, 2013, s. 76).

Závěr

Začlenění učiva o hospodářských a majetkových trestných činech v daňovém a účetním kontextu v kurikulu středních škol ekonomického i neekonomického zaměření není v současné době příliš rozšířeno a učitelé této problematice věnují značně malou pozornost, což neumožňuje integraci zkoumaného učiva v daňovém a účetním kontextu. U žáků tak není podporováno ekonomické myšlení. Tento stav vyplývá z dotazníkového šetření, jehož se zúčastnilo 36 středních škol (z toho 35 středních škol ekonomického zaměření a 1 gymnázium). Do výzkumného šetření se nezapojili zástupci středních odborných škol neekonomického zaměření. Důvod lze zejména spatřit v odlišném profilu absolventa, v němž nejsou reflektovány odborné kompetence s vazbou na protiprávní jednání a hospodářské a majetkové trestné činy v daňovém a účetním kontextu. Z toho důvodu byla také analýza kurikulárních dokumentů zaměřena pouze na dva obory vzdělání, které v rámci výzkumného šetření dominují. Jedná se o obor vzdělání Obchodní akademie a Ekonomika a podnikání.

Dle RVP obou oborů vzdělání je právní problematika začleněna do společenskovední vzdělávací oblasti, kde je pro tuto problematiku vymezeno učivo Člověk a právo, jehož součástí je také problematika trestního zákona. Zde je prostor pro zařazení oblasti hospodářských a majetkových trestných činů, kterým se také více věnují učitelé výše uvedených dvou oborů v předmětu Právo. Tento aspekt je rovněž podpořen odpovídající odbornou profilací učitelů, což bylo zjištěno z výzkumného šetření se zaměřením na personální zajištění výuky v oblasti právní, účetní a daňové.

Daňová a účetní problematika v rámci oboru Obchodní akademie je zařazena ve dvou obsahových okruzích – Podnik, podnikové činnosti, řízení podniku a Finance, daně, finanční trh. S problematikou hospodářských a majetkových trestných činů souvisí učivo o podstatě účetnictví, prodejní činnosti a obchodních závazkových vztahů, účetní uzávěrce a závěrce a v neposlední řadě učivo o daňové soustavě a zákonném pojištění. Velmi obdobný je obsah učiva v rámci oboru vzdělání Ekonomika a podnikání.

Způsob, forma a přístup k výuce jsou v rozhodnutí školy. Předmětová komise či vedení školy rozhoduje rovněž o tom, zda bude integrovat učivo či využije např. modulární konstrukci učiva. Z průzkumu však vyplývá, že zkoumaná problematika je v rámci oboru vzdělání Obchodní akademie a Ekonomika a podnikání zařazována izolovaně v předmětu Právo či jako téma v předmětu Ekonomika, a to prozatím v rovině informační s časovou dotací 1 až 2 vyučovací hodiny.

Z výše uvedeného vyplývá, že se prozatím nevyskytují tendence integrovat problematiku hospodářských a majetkových trestných činů s daňovými a účetními aspekty. To potvrzují rovněž výzkumy projektu IGA reg. č. F1/5/2013 zaměřené na rozvoj ekonomického a účetního myšlení žáků obchodních akademií ve vztahu k přechodu do terciárního vzdělávání. Ač profil absolventa obou oborů vzdělání splňuje předpoklady k integrování daného učiva, v důsledku nízké časové dotace není tato forma v sekundárním vzdělávání prozatím využívána. Školy však mohou navíc využívat disponibilní vyučovací hodiny k různým školním aktivitám – jako jsou např. projektové dny, týdny či zařazení nových volitelných předmětů. V této souvislosti se nabízí možnost vytvoření volitelného předmětu s názvem „Trestné činy v podnikání“, který by integroval právní oblast (se zaměřením na hospodářské a majetkové trestné činy) s daňovými a účetními aspekty. Tento volitelný předmět by byl zařazen do čtvrtého ročníku, a to z důvodu efektivní návaznosti mezi příbuznými ekonomickými předměty (Ekonomikou, Účetnictvím, Právem, popř. Písemnou a elektronickou komunikací).

Výzkumný projekt bude dále směřovat k vytvoření návrhu integrace problematiky hospodářských a majetkových trestných činů v daňovém a účetním kontextu v podobě zařazení do předmětů Právo nebo Ekonomika či ve formě samostatného předmětu. Návrh bude primárně určen oborům vzdělání Obchodní akademie a Ekonomika a podnikání.

Literatura:

- [1] Asztalos, O. (1996): *Ekonomické vzdělávání v systému středního a vyššího školství v České republice*. Praha, Vysoká škola ekonomická, 1996.
- [2] Bloom, B. S. – Engelhart, M. D. – Furst, E. J. – Hill, W. H. – Krathwohl, D. R. (1956): *Taxonomy of Educational Objectives: The Classification of Educational Goals. Handbook I: Cognitive Domain*. New York, David McKay, 1956.
- [3] Fišerová, M. (2013): *Vzdělávací cíle a pojetí výuky účetnictví na obchodních akademiích a v terciárním vzdělávání*. In: *Trendy v ekonomickém vzdělávání – Sborník mezinárodní vědecké konference 2013*. Praha, Oeconomica, 2013, s. 26-32.

- [4] HAVIT (2014): *Business.center.cz*. [online], Praha, HAVIT, c2014, [cit. 14. 10. 2014], <<http://business.center.cz>>.
- [5] Hradil, P. (2013): *Právo pro gymnázia, obchodní akademie a střední odborné školy*. Valašské Klobouky, Petr Hradil, 2013.
- [6] Králová, A. (2013): *Zkušenosti s výukou koncepčního rámce na vyšších odborných školách cestovního ruchu*. [online], Media4u Magazine, 2013, roč. 10, č. 3, s. 73-76, [cit. 10. 10. 2014], <<http://media4u.cz/mm032013.pdf>>.
- [7] Králová, A. – Urbanová, M. (2011): *Příprava učitelů ekonomických předmětů v Ruské federaci a Tádžikistánu v rámci projektu Tempus*. Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 4, s. 179-186.
- [8] Molín, J. (2011): *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha, Wolters Kluwer, 2011.
- [9] MŠMT (2007a): *Rámcový vzdělávací program pro obor vzdělání 63-41-M/01 Ekonomika a podnikání*. [online], Praha, Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR, 2007, [cit. 14. 05. 2014], <<http://zpd.nuov.cz/RVP/ML/RVP%206341M01%20Ekonomika%20a%20podnikani.pdf>>.
- [10] MŠMT (2007b): *Rámcový vzdělávací program pro obor vzdělání 63-41-M/02 Obchodní akademie*. [online], Praha, Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR, 2007, [cit. 14. 05. 2014], <<http://zpd.nuov.cz/RVP/ML/RVP%206341M02%20Obchodni%20akademie.pdf>>.
- [11] MV (2014): *Portál veřejné správy*. [online], Praha, Ministerstvo vnitra ČR, 2007, [cit. 14. 05. 2014], <<https://portal.gov.cz/portal/obcan/>>.
- [12] Nejvyšší soud (2001): *Rozhodnutí Nejvyššího soudu 7 Tz 289/2000*. [online], Brno, Nejvyšší soud ČR, 2001, [cit. 14. 05. 2014], <http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/5DE2CD2C38501079C1257A4E0068F836?openDocument&Highlight=0,/>>.
- [13] Nejvyšší soud (2006): *Rozhodnutí Nejvyššího soudu 7 Tdo 1270/2006*. [online], Brno, Nejvyšší soud ČR, 2006, [cit. 31. 10. 2014], <http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/9D4669F7EC4ABEF1C1257A4E0066A4F9?openDocument&Highlight=0,/>>.
- [14] Nejvyšší soud (2009): *Rozhodnutí Nejvyššího soudu 5 Tdo 166/2009*. [online], Brno, Nejvyšší soud ČR, 2009, [cit. 31. 10. 2014], <http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/1386320C3EA4336AC1257A4E00659177?openDocument&Highlight=0,/>>.
- [15] Púry, F. (2005): *Zkrácení daně jako trestný čin*. [online], Daňový expert, 2005, roč. 1, č. 5, [cit. 14. 05. 2014], <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9929v12806-zkraceni-dane-jako-trestny-cin/?search_query=%24issue%3D17I5&order_by=&order_dir=&type=&search_result_s_page=1>.
- [16] Púry, F. (2009): *Trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění*. [online], Daňový expert, 2009, roč. 5, č. 6, [cit. 14. 05. 2014], <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12266v15180-trestny-cin-zkreslovani-udaju-o-stavu-hospodareni-a-jmeni/>>.
- [17] Ryska, R. – Puškinová, M. (2014): *Právo pro střední školy*. Praha, Eduko, 2014.
- [18] UNESCO (1997): *Učení je skryté bohatství. Zpráva mezinárodní komise UNESCO „Vzdělávání pro 21. století“*. Praha, Univerzita Karlova, 1997.

Začlenění problematiky hospodářských a majetkových trestných činů v daňovém a účetním kontextu v kurikulu sekundárního vzdělávání

Martin Polák – Kateřina Berková

ABSTRAKT

Příspěvek analyzuje současný stav výuky problematiky hospodářských a majetkových trestných činů v daňovém a účetním kontextu v sekundárním vzdělávání. Monitoring je proveden na základě analýzy rámcových vzdělávacích programů a dotazníkového šetření. Navazuje na dosavadní výzkumy ve vztahu k výuce účetnictví na obchodních akademiích. Pozornost je věnována formě zařazení učiva do kurikula středních škol ekonomického zaměření, odbornosti učitelů a obsahu učiva. Šetření prokázalo, že zkoumaná problematika není začleněna v takové míře, která by umožnila rozvoj ekonomického myšlení žáků a integraci učiva. V závěru příspěvku jsou uvedena doporučení pro integrování právní oblasti s účetními a daňovými aspekty.

Klíčová slova: Hospodářské a majetkové trestné činy; Účetní a daňové aspekty; Sekundární vzdělávání; Ekonomické myšlení.

Integration of Economic and Property Crimes in the Tax and Accounting Context in the Secondary Education

ABSTRACT

The paper provides the analysis of the current status of education of economic and property crimes in the tax and accounting in the context of secondary education. Monitoring is carried out on the basis of an analysis framework educational programs and questionnaires. The paper is the continuance of the previous research in relation to teaching accounting at the business school. The paper deals with inclusion of the issue to the curriculum of secondary business schools, expertise of teachers and curriculum content. The analysis showed that the issues are not included properly in a degree which would allow the development of economic thought of students and integration of information. In conclusion, the author provides recommendations for integrating the legal field with accounting and tax aspects.

Key words: Economic and Property Crimes; Accounting and Tax Aspects; Secondary Education, Economic Thinking.

JEL classification: A29, K42.